

Urteil vom 11. April 2019, IV R 3/17

Zuwegung zu einer Windenergieanlage als Betriebsvorrichtung

ECLI:DE:BFH:2019:U.110419.IVR3.17.0

BFH IV. Senat

BewG § 68 Abs 2 S 1 Nr 2, EStG § 7 Abs 2 S 1, EStG § 7g Abs 5, EStG VZ 2007 , EStG VZ 2008

vorgehend Finanzgericht Mecklenburg-Vorpommern , 07. December 2016, Az: 2 K 464/14

Leitsätze

NV: Die im Zusammenhang mit der Errichtung einer Windenergieanlage hergestellte Zuwegung kann nach den Umständen des Einzelfalls als Betriebsvorrichtung und damit als bewegliches Wirtschaftsgut anzusehen sein, wenn der Weg nicht für den allgemeinen Verkehr auf dem Grundstück freigegeben ist und allein zur Errichtung und Wartung der Anlage genutzt wird .

Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts Mecklenburg-Vorpommern vom 8. Dezember 2016 2 K 464/14 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Mecklenburg-Vorpommern zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) betreibt eine Windenergieanlage (WEA) in einem Windpark auf dem Gebiet der Gemeinde A, das durch einen Regionalen Raumentwicklungsplan des Landes Mecklenburg-Vorpommern als Eignungsraum für WEA bestimmt ist. Bei Errichtung der WEA ließ die Klägerin einen Weg mit einer Länge von ca. 500 m und einer Fläche von 2 750 m² anlegen, der die Wegführung zu einer nicht von der Klägerin betriebenen WEA verlängert und an der WEA der Klägerin endet. In ihrer Bilanz auf den 31. Dezember 2006 behandelte die Klägerin sämtliche Kosten im Zusammenhang mit der Errichtung der WEA einschließlich der Zuwegung und Verkabelung als Anschaffungs- und Herstellungskosten eines einheitlichen Wirtschaftsguts und nahm seither degressive Absetzungen für Abnutzung (AfA) auf eine Nutzungsdauer von 16 Jahren sowie Sonderabschreibungen vor.
- 2** Das damals zuständige Finanzamt (FA 1) folgte der Handhabung der Klägerin zunächst und erließ unter dem Vorbehalt der Nachprüfung u.a. entsprechende Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für die Streitjahre 2007 und 2008 sowie einen Bescheid über die Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlusts auf den 31. Dezember 2007 und einen Gewerbesteuermessbescheid 2008.
- 3** Nach einer Außenprüfung ging das FA 1 unter Berücksichtigung des Urteils des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 14. April 2011 IV R 46/09 (BFHE 233, 214, BStBl II 2011, 696) davon aus, dass die Anschaffungs- und Herstellungskosten auf drei Wirtschaftsgüter aufzuteilen seien, nämlich WEA, Zuwegung und Verkabelung. Die Zuwegung sollte dabei als unbewegliches Wirtschaftsgut zu behandeln und lediglich linear über 16 Jahre abzuschreiben sein.
- 4** Auf dieser Grundlage ergingen unter dem 11. Dezember 2013 geänderte Bescheide über die Feststellung von

Besteuerungsgrundlagen 2007 und 2008, die Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlusts auf den 31. Dezember 2007 und die Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags 2008. Gegen diese Bescheide legte die Klägerin Einsprüche ein, die mit Einspruchsentscheidung vom 18. November 2014 als unbegründet zurückgewiesen wurden.

- 5 Mit der dagegen erhobenen Klage trug die Klägerin vor, die Zuwegung sei als Betriebsvorrichtung und damit als bewegliches Wirtschaftsgut zu behandeln, so dass auch auf deren Anschaffungs- und Herstellungskosten degressive AfA und Sonderabschreibungen nach § 7g des Einkommensteuergesetzes (EStG) in den für die Streitjahre 2007 und 2008 geltenden Fassungen vorgenommen werden könnten. Sie beantragte, anstelle der linearen AfA von 2.620,67 € für 2007 degressive AfA in Höhe von 5.241,67 € bzw. anstelle linearer AfA von 10.683 € für 2008 degressive AfA von 16.517 € sowie Sonderabschreibungen von 33.545 € in 2007 und 640 € in 2008 als Betriebsausgaben zu berücksichtigen.
- 6 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage mit Urteil vom 8. Dezember 2016 ab.
- 7 Mit der Revision macht die Klägerin weiter geltend, die Zuwegung zur WEA sei eine Betriebsvorrichtung.
- 8 Sie diene ausschließlich der Errichtung, Wartung und Reparatur der WEA. Es gebe keinen allgemeinen Verkehr innerhalb des Windparks. Mit dem Abbau der WEA werde die Zuwegung für die Klägerin nutz- und wertlos. Auch ein späterer Austausch der Anlage würde dieser Wertung nicht entgegenstehen (vgl. BFH-Urteil vom 2. Juni 1971 III R 18/70, BFHE 102, 560, BStBl II 1971, 673). Soweit das FG verlange, dass die Nutzbarkeit für eine neue WEA ausgeschlossen werden müsse, stehe dies im Widerspruch zu den Urteilen des BFH, in denen eine Zuwegung als Betriebsvorrichtung anerkannt worden sei. Denn denkgesetzlich sei jede noch so unwahrscheinliche Nutzung möglich. Im Streitfall sei nicht wahrscheinlich, dass eine neue WEA an derselben Stelle errichtet werden würde, weil jetzt alle Grenzvorgaben voll ausgeschöpft worden seien und künftige größere Rotordurchmesser größere Abstände erfordern würden. Zudem stünden die an den Weg angrenzenden Flächen nicht im Eigentum der Klägerin.
- 9 Die Klägerin beantragt,

das Urteil des FG vom 8. Dezember 2016 2 K 464/14 aufzuheben und die Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen 2007 und 2008, den Bescheid für 2008 über den Gewerbesteuermessbetrag und den Bescheid über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlusts auf den 31. Dezember 2007, alle vom 11. Dezember 2013 und alle in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 18. November 2014, in der Weise zu ändern, dass der Gesamthandsgewinn für 2007 um 36.166 €, für 2008 um 6.474 € niedriger sowie der vortragsfähige Gewerbeverlust auf den 31. Dezember 2007 auf ... € festgestellt sowie der Gewerbesteuermessbetrag 2008 auf ... € festgesetzt werden.
- 10 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das im Klageverfahren zuständig gewordene Finanzamt X --FA--) beantragt,

die Revision zurückzuweisen.
- 11 Das FA macht sich die Entscheidungsgründe des FG zu eigen und trägt ergänzend vor, im Unterschied zum Fall des BFH-Urteils in BFHE 102, 560, BStBl II 1971, 673 befinde sich die WEA in einem Park mit von Anderen betriebenen WEA. Die Zuwegung werde nicht nur für die eigene WEA, sondern auch zur Erreichung anderer WEA genutzt, was zeige, dass der Weg auch nach Entfernung der WEA weiter genutzt werden könne.

Entscheidungsgründe

II.

- 12 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 13 Der Klägerin kann die Ausübung des Wahlrechts zur Inanspruchnahme degressiver AfA und von Sonderabschreibungen nach § 7g EStG auf die Anschaffungs- und Herstellungskosten der Zuwegung zustehen, weil

die Zuwegung ein bewegliches Wirtschaftsgut des abnutzbaren Anlagevermögens sein kann. Ob dies der Fall ist, kann erst nach weiteren Feststellungen entschieden werden.

- 14** 1. Nach § 7 Abs. 2 Satz 1 EStG in der für die Streitjahre geltenden Fassung kann der Steuerpflichtige die AfA bei beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens anstelle gleicher Jahresbeträge in fallenden Jahresbeträgen bemessen (sog. degressive AfA). Für vor dem 1. Januar 2008 angeschaffte oder hergestellte neue bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens können nach § 7g Abs. 1 EStG in der bis zur Änderung durch das Unternehmensteuerreformgesetz (UntStRefG) 2008 vom 14. August 2007 (BGBl I 2007, 1912, BStBl I 2007, 630) geltenden Fassung im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und in den vier folgenden Jahren unter weiteren Voraussetzungen Sonderabschreibungen in Anspruch genommen werden (§ 52 Abs. 23 Satz 2 EStG i.d.F. des UntStRefG 2008). Für im Jahr 2008 angeschaffte oder hergestellte bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens trifft § 7g Abs. 5 EStG in seiner für das Jahr 2008 geltenden Fassung eine entsprechende Regelung.
- 15** 2. Es ist möglich, dass die Klägerin von den genannten Wahlrechten zur Inanspruchnahme degressiver AfA und von Sonderabschreibungen nach § 7g EStG für die Anschaffungs- und Herstellungskosten des Wegs zur WEA Gebrauch machen kann. Denn der Weg kann entgegen der Auffassung des FG ein bewegliches Wirtschaftsgut des Anlagevermögens sein.
- 16** a) Ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Eigenschaft als wesentlicher Bestandteil des Grundstücks werden mit dem Grund und Boden verbundene Anlagen nach ständiger Rechtsprechung dann den Wirtschaftsgütern des beweglichen Vermögens zugeordnet, wenn sie Betriebsvorrichtungen i.S. des § 68 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 des Bewertungsgesetzes (BewG) sind. Betriebsvorrichtungen sind nach dieser Vorschrift Maschinen und sonstige Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören. Die Zugehörigkeit einer Vorrichtung zu einer Betriebsanlage hat der BFH dann angenommen, wenn diese in gleicher Weise wie eine Maschine einem bestimmten Gewerbebetrieb zu dienen bestimmt ist, mithin ein Gegenstand ist, durch den das Gewerbe betrieben wird. Das setzt voraus, dass die Vorrichtung in einer besonderen Beziehung zu dem auf dem Grundstück ausgeübten Gewerbebetrieb steht (BFH-Urteile vom 14. August 1958 III 382/57 U, BFHE 67, 325, BStBl III 1958, 400; in BFHE 102, 560, BStBl II 1971, 673).
- 17** b) Befestigungen des Grund und Bodens, die lediglich der Befahrung des Grundstücks und darauf stattfindendem allgemeinen Verkehr dienen, erfüllen diese Voraussetzungen nicht; sie dienen lediglich der Erschließung des Grundstücks. Eine besonders enge Beziehung zu dem auf dem Grundstück ausgeübten Betrieb besteht aber dann, wenn kein allgemeiner Verkehr auf dem Grundstück stattfindet und die Befestigung allein dazu dient, eine betriebliche Anlage zu errichten, zu warten oder zu reparieren.
- 18** Dies hat der BFH für die Platzbefestigung innerhalb eines Umspannwerks angenommen, die nur zur Befahrung für den Aufbau und den Austausch von Umspannungseinrichtungen dienen sollte (BFH-Urteil in BFHE 102, 560, BStBl II 1971, 673). Eine besonders enge Beziehung zu dem Gewerbebetrieb besteht nach dem BFH-Urteil vom 23. Februar 1962 III 222/58 U (BFHE 74, 474, BStBl III 1962, 179) auch bei der zugleich zur Sicherung unterirdischer Tanks dienenden Platzbefestigung einer Tankstelle, nicht jedoch bei Feuerwehrumfahrten und Zu- und Abfahrten von Hochtanks eines Tanklagers (BFH-Urteil vom 9. Dezember 1988 III R 133/84, BFH/NV 1989, 570). Eine Verstärkung der Bodenbefestigung, um das Grundstück für schwere Fahrzeuge als Rangiergelände befahrbar zu machen, weist für sich genommen nicht die erforderliche enge Verbindung zu dem mit den Fahrzeugen ausgeübten Gewerbebetrieb auf (BFH-Urteil vom 19. Februar 1974 VIII R 20/73, BFHE 113, 397, BStBl II 1975, 20). Davon ging der BFH auch bei der Befestigung eines Platzes zur verladegerechten Aufstellung von Neufahrzeugen eines PKW-Herstellers aus, die so ausgeführt war, wie es für Parkplätze üblich ist (BFH-Urteil vom 10. Oktober 1990 II R 171/87, BFHE 162, 367, BStBl II 1991, 59). Die Befestigung muss vielmehr so speziell auf den Betrieb ausgerichtet sein, dass sie ohne den konkreten Betrieb keinen Wert für den Grundstückseigentümer hätte (BFH-Urteil in BFHE 113, 397, BStBl II 1975, 20).
- 19** c) Ausgehend von diesen Kriterien lässt sich aus den vom FG bisher getroffenen Feststellungen noch nicht entnehmen, dass der Zuwegung zu der WEA der Klägerin die erforderliche enge Verbindung zu dem mit der WEA betriebenen Gewerbe fehlt.
- 20** aa) Unstreitig ist der Weg zum Zweck der Errichtung und Wartung der WEA angelegt worden. Ohne den Weg hätte der Standort der WEA nicht mit den erforderlichen Transportmaschinen für die Errichtung der Anlage angefahren werden können. Auch die laufende Wartung und Reparaturen wären ohne den Weg nicht möglich.

- 21** bb) Entgegen der Auffassung des FG ergibt sich aus den planungsrechtlichen Gegebenheiten für das Windparkgelände nicht, dass der Weg bei Einstellung des Betriebs der WEA noch einen Wert für die Klägerin hätte. Selbst wenn auch künftig noch Ansprüche auf Genehmigung einer WEA auf dem Gelände des Parks bestehen sollten, wie das FG meint, stünde nicht fest, dass eine neue WEA genau an demselben Standpunkt errichtet werden dürfte. Vielmehr könnten veränderte technische Gegebenheiten zur Folge haben, dass ein anderer Standort auf dem Gelände gewählt werden müsste (vgl. zur Nutzbarkeit eines Standorts bei Neuerrichtung einer WEA BFH-Urteil in BFHE 233, 214, BStBl II 2011, 696). Ob dann Teile des Wegs noch für die Klägerin nutzbar wären oder der Weg seinen Wert völlig verlieren würde und ggf. sogar beseitigt werden müsste, kann nicht vorhergesehen werden. Unvorhersehbar sind nach Meinung des Senats auch die planungsrechtlichen Gegebenheiten. Diese können sich während der Nutzungsdauer der WEA aus planerischen, umweltpolitischen oder energiewirtschaftlichen Gründen ändern. Bezogen auf den Zeitpunkt der Errichtung des Wegs kann danach nicht unterstellt werden, dass dieser bei Einstellung des Gewerbebetriebs noch einen Wert für die Klägerin haben könnte.
- 22** cc) Ausdrücklich keine Feststellungen hat das FG zu der Frage getroffen, ob der Weg schon während des Betriebs der WEA von Dritten genutzt wird und ob das Grundstück durch den Weg dem allgemeinen Verkehr gewidmet oder für diesen erschlossen worden ist. Wäre dies der Fall, würde die erforderliche besonders enge Verbindung zu dem Betrieb der WEA fehlen. Daran würde auch die spezielle Ausführung der Befestigung nach den Vorgaben des Anlagenherstellers nichts ändern.
- 23** 3. Die Sache ist noch nicht entscheidungsreif.
- 24** a) Wegen der noch zu treffenden Feststellungen in Bezug auf die Erschließung des Grundstücks zum allgemeinen Verkehr ist die Sache an das FG zurückzuverweisen. Sollte das FG danach unter Beachtung der Rechtsauffassung des BFH zu dem Ergebnis kommen, dass die Voraussetzungen für ein bewegliches Wirtschaftsgut erfüllt sind, müssten außerdem noch Feststellungen zu weiteren Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der beantragten AfA und Sonderabschreibungen dem Grunde und der Höhe nach getroffen werden. In diesem Zusammenhang kann auch untersucht werden, ob die als Herstellungskosten der Zuwegung behandelten Kosten sämtlich auf reine Wegeflächen oder zum Teil auch auf Abstellflächen an der WEA entfallen.
- 25** b) Bei dieser Sachlage kann dahinstehen, ob auch eine fehlerhafte Besetzung des FG zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG hätte führen müssen.
- 26** Nach dem BFH-Beschluss vom 14. März 2019 V B 34/17 (BFHE 263, 317) war das FG im Jahr 2017 bei Mitwirkung seines Präsidenten i.S. von § 119 Nr. 1 FGO nicht ordnungsgemäß besetzt, weil der Präsident des FG zugleich Präsident des Oberverwaltungsgerichts war, den Vorsitz in Spruchkörpern beider Gerichte führte und der Geschäftsverteilungsplan des FG nicht erkennen ließ, mit welchem Bruchteil seiner Arbeitskraft der Präsident dem FG zugewiesen war. Auf eine entsprechende Rüge des dortigen Beklagten hat der V. Senat des BFH das angefochtene Urteil aufgehoben und die Sache zur erneuten Verhandlung und Entscheidung in ordnungsgemäßer Besetzung an das FG zurückverwiesen.
- 27** Da der Senat im hiesigen Verfahren bereits aus anderen Gründen zur Aufhebung des Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG gekommen ist, braucht er nicht der Frage nachzugehen, ob ein entsprechender Verfahrensfehler auch im Streitfall vorliegt, in dem der Geschäftsverteilungsplan des FG für das Jahr 2016 maßgeblich wäre, und ob ein solcher Verfahrensfehler auch ohne Rüge bzw. bei Rüge nach Ablauf der Revisionsbegründungsfrist zu berücksichtigen wäre (vgl. zum Rügeerfordernis etwa BFH-Beschluss vom 14. Februar 2002 I R 72-74/00, BFH/NV 2002, 1034; BFH-Urteil vom 9. März 1993 VII R 98/91, BFH/NV 1993, 486).
- 28** 4. Die Kostenentscheidung wird nach § 143 Abs. 2 FGO dem FG übertragen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de